

**Audience publique du 14 mars 2007**

Recours formé par Madame ...,  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 21601 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 3 juillet 2006 par Madame ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 5 avril 2006 rejetant comme n'étant pas fondée une réclamation du 16 mars 1987 contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 1982 et 1983, émis le 11 décembre 1986 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 4 décembre 2006 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, Madame ... en ses observations, ainsi que Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en ses plaidoiries à l'audience publique du 14 février 2007.

---

Pendant les années 1982 et 1983, Madame ..., de nationalité luxembourgeoise, travaillait en tant que professeur au Luxembourg et habitait à .... Son mari, Monsieur ..., de nationalité allemande, travaillait en tant qu'avocat à ..., en Allemagne et y habitait de façon régulière, dans un studio attenant à son étude d'avocat, du lundi au vendredi. Il passait les week-ends avec sa famille à ... et les vacances avec sa famille pour la plupart du temps en Belgique ou en France.

Le 11 décembre 1986, le bureau d'imposition de ... procéda à une imposition collective des époux ... et ... pour les années d'imposition 1982 et 1983.

Le 16 mars 1987, Madame ... fit introduire une réclamation à l'encontre des deux bulletins d'impôt sur le revenu pour les années 1982 et 1983 en critiquant la mise en compte collective de ses propres revenus avec ceux de Monsieur ... en présence de deux résidences totalement séparées et en sollicitant la rectification des bulletins litigieux dans le sens d'une prise en compte exclusive de ses propres revenus.

Par une décision du 5 avril 2006, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « le directeur », rejeta comme partiellement non fondée la réclamation en la motivant comme suit :

*„In Erwägung, dass die Reklamantin in den betreffenden Jahren mit Herrn ... verheiratet war, der als Rechtsanwalt aus beruflichen Gründen in ... wohnte, sich jedoch immer bei seiner Familie in Luxemburg aufhielt, insoweit dies seine beruflichen Pflichten erlaubten;*

*In Erwägung, dass eine natürliche Person nach Artikel 2 des Einkommensteuergesetzes (LIR) als ansässiger Steuerpflichtiger, und somit als unbeschränkt steuerpflichtig, gilt, wenn sie im Inland einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthalt hat, wobei der Wohnsitzbegriff nach § 13 StAnpG und der Begriff des gewöhnlichen Aufenthaltes nach § 14 StAnpG bestimmt werden;*

*dass die in Artikel 3 Absatz 1 des Abkommens vom 23. August 1958 zwischen dem Grossherzogtum Luxemburg und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und über gegenseitige Rechtshilfe auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern enthaltene Definition des Wohnsitzes gleichlautend mit der Definition des Wohnsitzbegriffes laut § 13 StAnpG ist, so dass die Frage, ob die Ansässigkeit ausschliesslich nach innerstaatlichen Vorschriften oder nach Artikel 3 Abs. 1 DBA-Deutschland zu beurteilen ist, keiner Entscheidung bedarf;*

*dass eine natürliche Person mehrere Wohnsitze im Sinne von § 13 StAnpG sowie von Artikel 3 Absatz 1 DBA-Deutschland haben kann, nämlich an jedem Ort an dem sie eine Wohnung unterhält unter Umständen, die darauf schliessen lassen, dass sie diese Wohnung beibehalten und benutzen wird;*

*In Erwägung, dass ansässige Steuerpflichtige gemäss Artikel 2 Absatz 2 des Einkommensteuergesetzes (LIR) mit ihren inländischen und ausländischen Einkünften zur Einkommensteuer herangezogen werden (unbeschränkte Steuerpflicht), dass ferner bei Zusammenveranlagung die Einkünfte eines Ehepartners, ebenso wie die bei ihm abzugsfähigen Beiträge, in die Besteuerungsgrundlage des anderen Ehepartners einzubeziehen sind; dass bei Zusammenveranlagung die Sonderausgaben beider Ehepartner zum Abzug gelangen;*

*In Erwägung, dass das Steueramt das ausländische Einkommen in den strittigen Jahren auf jeweils 1.800.000 Franken geschätzt hat; dass die Reklamantin jedoch die deutschen Einkommensteuerbescheide der Jahre 1982 und 1983, ihren Ehegatten betreffend, nachgereicht hat und diese der Besteuerung zugrund gelegt werden können; dass sich hieraus für die Steuerjahre 1982 und 1983, den Beträgen der ausländischen Veranlagung entsprechend, jeweils ein freiberufliches Einkommen in Höhe von 366.920 Franken (18.346 DM) beziehungsweise 1.492.700 Franken (74.635 DM) sowie Versicherungsbeiträge in Höhe von 45.240 Franken beziehungsweise 55.220 (2.761 DM) ergeben;*

*In Erwägung, dass die Änderung der Einkommensteuer der Jahre 1982 und 1983 im Einzelnen im Anhang festgestellt wird, welcher Bestandteil dieser Entscheidung ist;*

*In Erwägung, dass darüber hinaus die Besteuerungen den gesetzlichen Bestimmungen entsprechen und nicht beanstandet wurden;*

*Aus diesen Gründen  
Entscheidet:*

*Die Anfechtungen sind zulässig,*

*sie sind teilweise begründet,*

*infolgedessen,*

*setzt die Einkommensteuer des Jahres 1982, den Beitrag zum Beschäftigungsfonds  
inbegriffen, auf 183.474 Franken fest;*

*setzt die Einkommensteuer des Jahres 1983, den Beitrag zum Beschäftigungsfonds  
inbegriffen, auf 328.756 Franken fest;*

*verweist zur Durchführung an das Steueramt, insbesondere zwecks Anrechnung der  
Steuerabzüge“.*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 3 juillet 2007, Madame ... a introduit un recours en réformation contre la décision directoriale du 5 avril 2006.

Au vœu des dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1, de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé contre une décision du directeur statuant sur une réclamation portée devant lui contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Le recours est recevable pour avoir été introduit par ailleurs dans les formes et délai de la loi.

Madame ... critique que le bureau d'imposition a tenu compte des revenus de son mari provenant d'une activité indépendante exercée en tant qu'avocat exclusivement en Allemagne. Elle précise que son mari n'aurait eu ni son domicile, ni sa résidence au Luxembourg pendant les années litigieuses, étant donné qu'il aurait habité du lundi au vendredi en Allemagne afin de satisfaire à l'obligation lui imposée en tant qu'avocat d'établir son domicile au même pays que son étude. Elle estime encore que le centre des intérêts vitaux (Mittelpunkt der Lebensinteressen) de son mari aurait été exclusivement en Allemagne. Elle conclut qu'en cas de désaccord sur la localisation du centre des intérêts vitaux, il aurait appartenu aux pays signataires de la Convention tendant à éviter les doubles impositions conclue entre le Luxembourg et l'Allemagne, de s'entendre mutuellement en application de l'article 26. Elle précise encore que son mari aurait vécu pendant 250 jours de l'année en Allemagne et que les intérêts personnels de son mari auraient été plus importants au Luxembourg, tandis que ses intérêts économiques auraient été plus importants en Allemagne. Il s'en suivrait, après analyse du concept de « centre des intérêts vitaux » dans sa globalité, que les intérêts économiques auraient été manifestement prépondérants par rapport aux intérêts personnels de façon à revêtir une plus grande importance, de sorte que selon l'article 3, paragraphe 3 de la Convention, seule la résidence en Allemagne aurait dû être prise en considération.

Le délégué du Gouvernement fait valoir qu'au cas où, comme en l'espèce, la résidence de l'intéressé peut être établie aussi bien au Luxembourg qu'en Allemagne, il y aurait lieu d'appliquer l'article 3, paragraphe 3 de la Convention tendant à éviter les doubles impositions conclue entre le Luxembourg et l'Allemagne, en ce qu'il prévoit que la résidence se situera à l'endroit du centre des intérêts personnels et économiques. En présence de ces deux critères de rattachement, la préférence devrait être accordée aux « intérêts personnels », de sorte qu'il n'y aurait pas lieu de suivre la demanderesse en ce qu'elle met en cause l'assujettissement des revenus de son mari à l'imposition au Luxembourg.

En présence de la situation d'espèce comportant des éléments d'extranéité, il y a lieu d'appliquer la Convention conclue entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République fédérale d'Allemagne tendant à éviter les doubles impositions approuvée par une loi du 17 août 1959, désignée ci-après par la « Convention » étant donné que cette Convention, en tant que traité international, donc de norme juridique hiérarchique supérieure, jouit d'une préférence par rapport aux dispositions du droit interne national.

L'article pertinent de la Convention applicable en l'espèce est l'article 3 (1) qui se lit comme suit :

*„Eine natürliche Person hat einen Wohnsitz im Sinne dieses Abkommens in dem Vertragsstaat, in dem sie eine Wohnung hat unter Umständen, die darauf schliessen lassen, dass sie die Wohnung beibehalten und benutzen wird“.*

Cet article contient une définition autonome de la résidence sans renvoyer, contrairement à d'autres conventions internationales, à la législation respectivement applicable dans chaque Etat contractant.

Etant donné qu'il est constant que Monsieur ... a conservé une résidence utilisée aussi bien au Luxembourg pendant les week-ends ensemble avec sa famille qu'en Allemagne du lundi au vendredi notamment pour des besoins professionnels, force est de constater que Monsieur ... a résidé en fait aussi bien au Luxembourg qu'en Allemagne pendant la période litigieuse. A cela s'ajoute qu'aussi bien les autorités compétentes luxembourgeoises que les autorités compétentes allemandes ont considéré Monsieur ... comme résident de leur Etat respectif.

Il y a donc lieu d'appliquer l'article 3 (2) de la Convention qui règle le cas spécifique où une personne a sa résidence dans les deux Etats contractants.

L'article 3 (2) de la Convention se lit comme suit :

*„Hat eine natürliche Person nach den vorhergehenden Absätzen ihren Wohnsitz in beiden Vertragsstaaten, so hat sie ihren Wohnsitz im Sinne der Artikel 4 bis 19 dieses Abkommens in dem Vertragsstaate, zu dem die stärkeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Lässt sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht feststellen, werden die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten sich nach Artikel 26 verständigen“.*

Il y a dès lors lieu d'analyser si Monsieur ... a eu des liens personnels et économiques plus étroits avec le Luxembourg ou avec l'Allemagne.

Le commentaire du modèle de convention de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) se lit comme suit :

*„Verfügt die natürliche Person in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so ist anhand der tatsächlichen Verhältnisse festzustellen, zu welchem der beiden Staaten die Person die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat. Dabei sind ihre familiären und gesellschaftlichen Beziehungen, ihre berufliche, politische, kulturelle und sonstige Tätigkeit, der Ort ihrer Geschäftstätigkeit, der Ort, von wo aus sie ihr Vermögen verwaltet, und ähnliches zu berücksichtigen. Die Umstände sind als Ganzes zu prüfen; Erwägungen, die sich aus dem persönlichen Verhalten der natürlichen Person ergeben, haben selbstverständlich erhöhte Bedeutung. Begründet eine Person, die in einem Staat über eine Wohnstätte verfügt, ohne diese aufzugeben, im anderen Staat eine zweite Wohnstätte, so kann die Tatsache, dass sie die erste Wohnstätte dort beibehält, wo sie bisher stets gelebt und gearbeitet hat und wo sie ihre Familie und ihren Besitz hat, zusammen mit anderen Gesichtspunkten als Zeichen dafür sprechen, dass diese Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen im ersten Staat beibehalten hat“<sup>1</sup>.*

Et encore : *„Persönliche Beziehungen umfassen die gesamte private Lebensführung des Steuerpflichtigen. Dazu gehören familiäre und gesellschaftliche, politische und kulturelle Beziehungen, aber auch Beziehung zu einer Sache oder Sachgesamtheit (Privatsammlung, Reitstall), die Mitgliedschaft in einem Verein und die Ausübung eines Hobbys“<sup>2</sup>.*

En l'espèce il résulte d'un courrier de Monsieur ... versé en cause qu'il s'est marié en 1979 avec Madame ..., que les époux ont, au début de leur mariage, toujours vécu séparément et qu'il a seulement rejoint sa femme au Luxembourg à partir de mars 1989. Il a vécu jusqu'en janvier 1982 à ... et travaillé en tant que fonctionnaire et puis en tant qu'avocat à .... Pour les années litigieuses 1982 et 1983, il précise qu'il a rejoint sa famille au Luxembourg pendant les week-ends et que pendant la semaine, du lundi au vendredi, il habitait et travaillait en Allemagne. Il précise encore qu'il a fait tous ses investissements personnels (voiture, vêtements) en Allemagne et que ses voitures étaient également immatriculées en Allemagne. Il ajoute qu'il a acquis la maison au Luxembourg ensemble avec sa femme, étant donné qu'il avait toujours l'intention de transférer son cabinet d'avocat vers le Luxembourg.

Au vu de ces constatations, il a lieu de retenir que les intérêts personnels de Monsieur ... ont été plus importants avec l'Allemagne, compte tenu notamment du fait qu'il n'a jamais vécu ensemble avec sa femme au Luxembourg auparavant, qu'il a continué à vivre et à travailler en Allemagne même après s'être marié avec Madame ... vivant au Luxembourg, qu'il a vécu 5 jours sur 7 en Allemagne et qu'il y a effectué la majorité de ses dépenses courantes. A cette conclusion, le fait que Monsieur ... a rejoint régulièrement sa famille au Luxembourg n'enlève rien, étant donné que ces contacts familiaux ne constituent qu'un élément de la notion des relations « personnelles » et ne sont dès lors pas à eux-seuls suffisants, au vu de la prépondérance des autres éléments de la notion des relations personnelles établies en Allemagne, pour faire admettre que les relations personnelles de Monsieur ... ont été plus importantes avec le Luxembourg.

<sup>1</sup> Beck 1996, Vogel DBA Art. 4 RZ.54

<sup>2</sup> Beck 1996, Vogel DBA Art. 4 RZ. 74

Il a lieu d'analyser ensuite les liens économiques de Monsieur ... avec le Luxembourg et avec l'Allemagne au vu de la définition selon laquelle „*Wirtschaftliche Beziehungen bestehen vornehmlich zu örtlich gebundenen Tätigkeiten oder Einnahmequellen*“<sup>3</sup>.

En l'espèce il est constant que Monsieur ... a perçu la totalité de son revenu professionnel en Allemagne et il ne résulte pas des pièces versées en cause que Monsieur ... aurait perçu d'autres revenus au Luxembourg, de sorte qu'il y a lieu de retenir que ses liens économiques sont largement plus importants avec l'Allemagne.

La notion du centre des intérêts vitaux est à considérer dans sa globalité, d'autant plus que le libellé de la Convention ne permet pas de donner la préférence à l'un ou à l'autre des critères de rattachement définis.

„*Das Abstellen auf den Ort, an dem die Interessessen überwiegen, entspricht dem einheitlichen Begriff « Mittelpunkt der Lebensinteressen, aus dem der Anspruch nach einer zusammenfassenden Wertung abgeleitet werden kann »*“<sup>4</sup>.

Etant donné qu'en l'espèce il a été retenu que tant les liens personnels que les liens économiques sont plus importants avec l'Allemagne, il n'y a pas lieu de donner la préférence à l'un des deux critères. En effet la question de donner la préférence à l'un des critères de rattachement se pose seulement lorsque les liens personnels ou les liens économiques sont de la même intensité envers les deux Etats contractants ou lorsque les liens économiques sont plus intenses envers un pays contractant tandis que les liens personnels sont plus intenses envers l'autre pays contractant. C'est seulement dans cette hypothèse qu'il y a lieu de départager les intérêts en cause ou bien de constater que le centre des intérêts vitaux n'a pas pu être déterminé.

A ce titre, le tribunal ne saurait suivre l'affirmation du délégué du Gouvernement en ce que la position dominante donnerait la préférence aux intérêts personnels. Force est de relever que si un arrêt de la Cour administrative du 6 mars 2001 (n° 12521C) retient certes « *que la jurisprudence luxembourgeoise est dans le sens des arguments de l'appelant, soit que « les intérêts personnels et économiques d'une personne sont plus étroits avec (le pays) où elle retrouve sa famille qu'avec le pays où elle n'exerce que son activité professionnelle* » (C.E. 31 mai 1989, P. 29. 148) », il n'est pas moins constant que la situation de fait à la base de cet arrêt se distinguait nettement de celle actuellement litigieuse. Le Conseil d'Etat, dans son arrêt prévisé, a en effet pris soin de préciser que l'épouse a séjourné régulièrement à la maison familiale au Luxembourg pour s'occuper de sa famille et qu'elle n'utilisait la maison en Belgique que pour son activité professionnelle, étant donné qu'elle était tenue de résider en Belgique en sa qualité d'employée des postes belges, pour retenir enfin que « *le critère subsidiaire du centre des intérêts vitaux révèle que ses liens personnels et économiques sont plus étroits avec le Grand-Duché où elle retrouve sa famille et possède une maison, qu'avec la Belgique où elle n'exerce que son activité professionnelle d'employée des postes* ». Dans notre cas d'espèce, Monsieur ... n'a pas séjourné régulièrement au Luxembourg pour

<sup>3</sup> Beck 1996, Vogel DBA Art. 4 RZ. 74b

<sup>4</sup> Beck 1996, Vogel DBA Art. 4 RZ. 75a

s'occuper de sa famille, mais il a par contre vécu pendant 5 jours sur 7 sa vie tant professionnelle que personnelle en Allemagne.

Etant donné qu'aussi bien les liens personnels que les liens économiques de Monsieur ... sont plus importants avec l'Allemagne, il a lieu de conclure que le centre de ses intérêts vitaux se situe également en Allemagne.

Au vu de ce qui précède il a lieu de réformer la décision directoriale en ce qu'elle a retenu que Monsieur ... est à considérer comme contribuable résident au Luxembourg pendant les années d'imposition 1982 et 1983.

**Par ces motifs ;**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

se déclare compétent pour connaître du recours en réformation ;

reçoit le recours en réformation en la forme,

au fond le déclare justifié ;

partant, par réformation, dit que Monsieur ... n'est pas à considérer comme contribuable résident au Luxembourg pendant les années d'imposition 1982 et 1983 ;

renvoie le dossier devant le directeur de l'Administration des Contributions aux fins qu'il appartiendra ;

condamne l'Etat aux frais ;

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 14 mars 2007 par :

Mme Lenert, vice-président,

Mme Thomé, juge,

M. Sünner, juge,

en présence de M. Schmit, greffier en chef.

s. Schmit

s. Lenert